

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

ประเทศไทยเริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ปีพุทธศักราช 2535 โดยเลือกใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (consumption type VAT) ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยเลือกใช้วิธีเครดิต (credit method) มี โครงสร้างและลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการ คือ ฐานภาษีเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละทอดหรือขั้นตอนการขายหรือให้บริการ เพราะมีการคำนวณโดยวิธีเครดิตที่ให้ออกหักจากภาษีขาเข้า ทั้งนี้ สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบ อัตราภาษีมีอัตราเดียวใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด มีอัตราศูนย์สำหรับสินค้าและบริการที่ส่งออก โครงสร้างเช่นนี้ทำให้การส่งออกปลอดภาษี จึงแข่งขันกับต่างประเทศได้ดี มีการให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าทุน เช่น เครื่องจักร ไปเครดิตได้เช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มวัตถุดิบที่ซื้อมาใช้ในกิจการ มีเอกสารหลักฐานสำคัญคือใบกำกับภาษีใช้เป็นเครื่องมือในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนของผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบ

สินค้าอาหารเป็นสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีวิต ในนานาประเทศจึงมีมาตรการเพื่อการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ประชาชนแตกต่างกันออกไป ในประเทศสหราชอาณาจักรให้ใช้อัตราศูนย์ กับสินค้าอาหารที่ใช้เพื่อการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งครอบคลุมอาหารที่เป็นเนื้อสัตว์ ผัก ทั้งในรูปแบบที่แปรรูปและยังไม่แปรรูป ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารตามประมวลรัษฎากร แบ่งสินค้าอาหารได้เป็น 2 กลุ่ม คือกลุ่มที่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นคือสินค้าอาหารประเภทพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่ยังไม่แปรรูปและไม่ได้บรรจุหีบห่อในลักษณะอุตสาหกรรม และสินค้าอาหารทั่วไปจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนของภาระภาษีที่แฝงในตัวสินค้าที่ได้รับการยกเว้นนั้น เพราะการยกเว้นภาษีคือการไม่เก็บภาษีจากการขายสินค้าและบริการชนิดนั้นๆ แต่ไม่ได้ให้สิทธิการคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับ วัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้านั้นๆ เพราะเป็นการอยู่นอกระบบภาษีทำให้ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อจากสินค้าในทอดก่อนหน้าได้ แตกต่างกับการใช้อัตราศูนย์ซึ่งสามารถขอคืนภาษีซื้อที่มีในสินค้าทอดก่อนหน้าได้ ดังนั้นหากใช้อัตราศูนย์สินค้านั้นจะปลอดจากภาระภาษีอย่างแท้จริง

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารตามกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักรเน้นไปที่การได้มาเพื่อการบริโภคของมนุษย์ มีข้อยกเว้นประการหลักคือการขายสินค้าอาหารในรูปของการจัดหาอาหารให้ (In the course of catering) โดยเหตุผลเรื่องความสบาย ความฟุ่มเฟือย (luxury) และสินค้าอาหารที่ไม่จำเป็น (Inessential) เช่นไอศกรีม ช็อกโกแลต ผงชูรส เป็นต้น

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารพบว่ามีความแตกต่างในสาระสำคัญของสองประการคือ เรื่องการเลือกใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษี และเรื่องลักษณะสินค้าอาหารที่ได้รับการบรรเทาภาระภาษี โดยการเลือกใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษี ประเทศสหราชอาณาจักรเลือกให้สิทธิอัตราศูนย์ ในขณะที่ประเทศไทยเลือกให้การยกเว้นภาษีให้ และในเรื่องลักษณะสินค้าอาหารที่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยจำกัดให้ได้รับการยกเว้นเฉพาะสินค้าที่เป็นพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่ยังไม่แปรรูป และไม่บรรจุกระป๋อง หรือบรรจุในภาชนะหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) ซึ่งผลิตภัณฑ์ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม คือภาชนะหีบห่อที่ฉีกในลักษณะมันคง หมายถึงการติดหรือปิดให้แน่นไม่ว่าวิธีใดซึ่งเมื่อมีการเปิดจะต้องมีการฉีก ทำลาย แปรรูปหรือแปรสภาพของภาชนะที่ฉีกนั้นทั้งนี้โดยมีอาจคงสภาพในรูปของเดิมได้ ตามเงื่อนไขที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535 และ ป.29/2535 แตกต่างจากประเทศสหราชอาณาจักรที่พิจารณาที่ว่าเป็นอาหารเพื่อการบริโภคของมนุษย์และไม่เป็นการฟุ่มเฟือย (Luxury) หรือไม่จำเป็น (Inessential) เป็นสำคัญ

2. ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนขอเสนอให้ประเทศไทยนำมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการใช้อัตราศูนย์มาใช้กับสินค้าประเภทอาหาร เพราะจะทำให้สินค้าอาหารปราศจากภาระภาษีอย่างแท้จริงโดยอาหารที่จะได้รับการจัดเก็บอัตราศูนย์จะเป็นอาหารที่จำเป็นแก่การบริโภคของมนุษย์

อนึ่ง สินค้าที่เป็นพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่ยังไม่แปรรูป และไม่บรรจุกระป๋อง หรือบรรจุในภาชนะหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามมาตรา 81 (1) (ก) (ข) จะเป็นส่วนหนึ่งของอาหารที่จำเป็นสำหรับการบริโภคของมนุษย์ด้วย ให้เสียภาษีในอัตราศูนย์เพราะมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคของมนุษย์ เพื่อเป็นการสอดคล้องกับการแยกประเภทอาหาร ที่จำเป็นแก่การบริโภคของมนุษย์

ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการแก้ไขประมวลกฎหมายของไทยให้มีการบัญญัติเพิ่มเติมใน 2 มาตรา คือ

1. เรื่องสินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ไว้ในเรื่องการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์โดยเพิ่มเป็นอีกหนึ่งอนุมาตรา เป็นอนุมาตรา ที่ (7) ของมาตรา 80/1 ทั้งนี้ในรายละเอียดให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

“ มาตรา 80/1 ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตดังกล่าวเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(5) การขายสินค้าหรือ การให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

โดยให้เพิ่มข้อความดังต่อไปนี้

(7) การขายสินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับมนุษย์ใช้บริโภค ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

2. ผู้เขียนขอเสนอให้เพิ่มข้อความว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 80/1(7)” เข้าไปใน มาตรา 81 (1) (ก) ,(ข) และ (ง) เพื่อให้เป็นการสอดคล้องกันระหว่างการขายสินค้าพืชผลทางการเกษตร สัตว์ อาหารสัตว์ และการขายอาหารที่จำเป็นสำหรับมนุษย์บริโภค ตามมาตรา 80/1 (7) โดยมีข้อความดังนี้

“ มาตรา 81 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ก) ภายใต้บังคับมาตรา 80/1(7) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ผัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุดิบที่ได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง ด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็งหรือด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) ภายใต้บังคับมาตรา 80/1(7) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะเป็นมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณี สัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ง) ภายใต้บังคับมาตรา 80/1(7) การขายปลาปน อาหารสัตว์ “

ในส่วน of รายละเอียดที่จะมีในประกาศอธิบดีผู้เขียนเสนอให้ มีรายการดังต่อไปนี้
ตัวอย่าง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ __)

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับมนุษย์บริโภค
ตามมาตรา 80/1(7) แห่งประมวลรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 80/1(7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ __) พ.ศ.25__ อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขการขายสินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับมนุษย์บริโภค ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การขายอาหารตามรายการทั่วไป ตามที่ระบุไว้ด้านล่างนี้เป็นการขายสินค้าที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เว้นแต่

- (ก) การขายอาหารในรูปการจัดอาหารให้ และ
- (ข) การขายสินค้าใดๆ ที่ประกอบด้วยสิ่งซึ่งเป็นรายการที่ยกเว้น ตามที่ระบุไว้

ด้านล่าง

รายการทั่วไป (General items)

1. อาหารสำหรับมนุษย์ใช้บริโภค
2. อาหารซึ่งใช้เลี้ยงสัตว์
3. เมล็ดพันธุ์พืชหรือที่ใช้ในการแพร่พันธุ์พืชตามที่กล่าวในข้อ 1 และ 2
4. สัตว์มีชีวิตซึ่งใช้ หรือที่ให้ผลผลิตหรือการผลิตเป็นอาหารที่มนุษย์ใช้บริโภค

รายการที่ยกเว้น

1. ไอศกรีม , หวานเย็น , โยเกิร์ตแช่แข็ง น้ำแข็งและผลิตภัณฑ์แช่แข็งซึ่งคล้ายคลึงกัน และผลิตภัณฑ์ซึ่งเตรียมไว้ผสมและผงที่ใช้กับผลิตภัณฑ์ดังกล่าวข้างต้น
2. ลูกกวาดซึ่งไม่รวมถึงขนมเค้กหรือขนมปังกรอบ เว้นแต่กรณีขนมปังกรอบไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งเคลือบช็อกโกแลตหรือผลิตภัณฑ์อื่นซึ่งมีรสหรือรูปร่างคล้ายคลึงกัน
3. เครื่องดื่มซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิต เหล้า เบียร์ ไวน์หรือที่ใช้ในการทำไวน์
4. เครื่องดื่มอื่น ๆ (ซึ่งรวมถึงน้ำผลไม้และน้ำชาวด) และน้ำเชื่อม เครื่องดื่มชนิดเข้มข้น น้ำผลไม้สกัด ผง ผลึกหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ใช้สำหรับทำเครื่องดื่ม

5. ผลิตภัณฑ์ที่ทำจากมันฝรั่ง หรือจากแป้งมันฝรั่ง หรือข้าวสาลีหรือแป้งสาลี หรือข้าวเจ้าหรือแป้งข้าวเจ้า ถั่วอบ ซึ่งบรรจุหีบห่อสำหรับการบริโภคของมนุษย์ โดยไม่ต้องมีการเตรียมก่อนการบริโภค

6. อาหารสัตว์สำหรับสัตว์เลี้ยงที่บรรจุกระป๋อง หรือที่ใส่ในบรรจุภัณฑ์หรือที่ทำสำเร็จรูป และขนมปังกรอบและเนื้อสัตว์ที่ใช้สำหรับเลี้ยงแมวหรือสุนัข

ข้อ 2 รายการทั่วไปให้รวมถึง

1. ชา , ครีมเทียม , ชาสมุนไพร และผลิตภัณฑ์ซึ่งคล้ายคลึงกับผลิตภัณฑ์ข้างต้น และสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

2. โกโก้ กาแฟและชิโครี (ชื่อพืชชนิดหนึ่งมีดอกสีน้ำเงิน)และผลิตภัณฑ์อื่นที่ใช้แทนกาแฟอบ และสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

3. นมและสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

4. เนื้อสัตว์ ยีสต์ หรือไข่ ที่ปรุงสำเร็จและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

ข้อสังเกต (Notes)

(1) “อาหาร” หมายความว่ารวมถึง เครื่องดื่มด้วย

(2) “สัตว์” หมายความว่ารวมถึง สัตว์ปีก ปลา สัตว์น้ำที่มีเปลือกแข็ง และสัตว์จำพวกหอยและปลาหมึก

(3) การประกอบการขายอาหารในรูปการจัดอาหารให้ อย่างไรก็ดี ให้หมายความรวมถึง

(ก) การขายอาหารสำหรับการบริโภคในร้านอาหารที่ขาย และ

(ข) การขายอาหารซึ่งปรุงเสร็จใหม่ ๆ โดยไม่ต้องบริโภค ณ สถานที่นั้น

เพื่อประโยชน์แห่งวรรค (ข) นี้ “อาหารซึ่งปรุงร้อน ๆ” หมายความว่า อาหารซึ่งมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) อาหารซึ่งถูกทำให้ร้อนเพื่อให้สามารถบริโภคในอุณหภูมิที่สูงกว่าอุณหภูมิปกติ

และ

(2) อาหารซึ่งถูกทำให้มีอุณหภูมิสูงกว่าอุณหภูมิปกติในเวลาที่ยขาย

ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ _____ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ _____ พ.ศ. _____

ลงชื่อ.....